



TITLE:

住居税の本質及其構造

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 住居税の本質及其構造. 経済論叢 1919, 9(2): 211-231

ISSUE DATE:

1919-08-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127561>

RIGHT:

東京帝國大學經濟學會 經濟論叢

第九卷 第二號

大正八年八月一日發行

論 說

住居税の本質及其構造……………

法學博士

神戸 正雄

カーヘンターの社會改革意見……………

法學博士

河田 嗣郎

社會政策より觀たる吾國の財政(二)……………

法學博士

小川 郷太郎

人糞尿の國益(二)……………

法學博士

財部 靜治

植民地の勞働政策(二、完)……………

法學博士

山本 美越乃

時事問題

支那の富源開放と其社會問題……………

法學博士

戸田 海市

銀行の手形引受制度……………

法學士

大森 研造

雜 錄

航空運送……………

法學士

小島 昌太郎

今年度下半年期に於ける内地產米の

量、價に就いて……………

法學士

伊丹 萬里

社會問題評論……………

法學博士

神戸 正雄

經濟論叢

第九卷 第二號 (通卷第五十號)

大正八年八月發行

論 說

住居税の本質及其構造

神戸 正雄

緒言 (一) 本研究の目的 (二) 説述の順序

第一段 住居税の本質

其一 住居税の定義

其二 住居税の部屬 (一) 直接税間接税の區別に於て (二) 所得収益財産交通消費税の區別に於て (A) 消費税也 (B) 他税との關係 (一) 収益税との關係 (1) 家屋税との關係 (2) 營業税との關係 (3) 所得税との關係

第二段 住居税の構造

其一 住居税の課税物件 (一) 住居の意義 (二) 住居の範圍 (A) 入るべきもの (B) 除くべきもの

其二 住居税の課税標準 (一) 古式のもの (二) 現代式のもの (A) 賃貸價格 (B) 其他の標準

其三 住居税の免稅點 (一) 免稅點を設くる主義 (二) 之を設けざる主義

其四 住居税の税率 (一) 賃貸價格に對し累進とするの主義 (二) 其他の定め方

論 說 住居税の本質及其構造

第九卷 (第二號)

一一 二二

其五 住居税の租税主體 (一) 住居者 (二) 其他のもの

其六 住居税の課税權者 (一) 實例 (二) 理論

其七 住居税と他税との結合

其八 住居税收額の使途

結 論 (全文の要旨)

緒 言

前回の論文にては住居税の公平負擔要求に對する關係を吟味した。そして其が完全に公平ではないが、大體的なる公平には適ふ所であり、之を改造して、而も租税體系中の一と爲すならば、萬更ら棄てたものでもないといふ結論に到達した。即ち夫の高級住宅税の如きものならば、少くとも右觀察點よりしては承認すべきものといふことになった。併し私の提案たる高級住宅税を了解するが爲めには、右の公平負擔要求と本税との關係を明にしたのみでは不十分であつて、今一步立入つて一般住居税の本質なり構造なりに就いて、從來行はれたる學說及立法例を吟味して置くことを、肝要と信するに依つて、茲に敢て之を試むるものである。

本文説述の順序としては、先づ此税の本質を説き、其れよりして其構造に及ぶことゝする。一體、事の性質からいふと、税の構造が一通り明にならぬと、其本質も明にし難き譯ではあるが、

茲に私が研究の結果を報告するに就いては、其本質論は當然、構造を一通り明にした上での結論に外ならぬから、別に本質論の前に構造を説くにも及ばぬ。むしろ問題の根幹たる本質の方を述べて、然る後、枝葉に屬する構造論又は課徴方法問題に移るといふ普通の説明順序に従ふこととする。

第一段 住居税の本質

其一 住居税の定義

住居税とは人の住居に對して課徴するの税である（註一）。屢々屋賃税と混同せらるゝことは前論文にも一言した通りであるが、其住居税が必ずしも屋賃又は住居の賃賃價格に依るものに限らないこと、後段に述ぶる如くであるから、假令其の屋賃に依ることが普通であるにしても、矢張り之に基きて定義を與えず、住居の方に重點を置いて意義を定めるのが選むべきである。もしも此屋賃に重きを置いて定義することになると、屋賃を標準とする家屋税、營業税をも包括しなければならぬことになる。然るに普通、屋賃税といふ詞を用ゐる人も實は住居税の意味で、住居又は屋賃税といふ風にいふて居るのであるから、矢張り住居の方に重きを置いて定義すべきものである。

（註一）學者の舉ぐる定義の二三例を示すと、例之、フォックは曰く、住居税は住居者の税で、彼が實際拂ふ所の屋賃の度に

應じて、又は所有者よりして自ら利用されたる住居の持つ貸賃價值に應じて取るものである。ラウは曰く、住居税とは各人民より、屋主たる借屋人たるを問はず、彼より住ばれたる場處の推定的屋賃に従ふて拂はるゝ税である。エーベルとは曰く、住居又は屋賃税とは住居場處により、又は住居の目的の爲めに爲されたる支出に依り測定されたる家屋又は家屋の部分の住居者の税である。ヘツケルは曰く、住居又は屋賃税は一家屋又は家屋部の住居者に對し、其所有者たる借屋人たるを問はず課する所の直接税である。

其二 住居税の部屬

住居税の定義は右の如しとして、偕て然らば住居税は理論上、如何なる種類の税に屬するか。是れ一の興味ある問題である。

(一) 第一に此税が、臺帳税從率税の意義にても、負擔の直接間接の意義にても、直接税に屬することに異義はない(註二)。尤も負擔の直接間接からいへば、實は豫め一税の部屬を定めることが難いともいひ得る。轉嫁關係の如何に依つては、住居者でなくて所有者の負擔に歸することもあり得るので(註三)、精密にいへば此税の性質は原則上定まらない。たゞ事實上定まるといひ得る。併し此の如きことは獨り住居税に限つた問題ではなくて、凡べての税について或はむしろ精密にいへば殆んど凡べての税について負擔の直接間接といふ標準から起り得る所であるから、茲に取立て、議論する程の事でないともいひ得る。

(註二) ヘツケルは直接税と明言す。尤もコンラードは、此税にては人が屋賃の支出より、収入に及び、隨つて間接に給付能力

1) Vocke, Fw. S. 363. Rau, Grundsätze. 5 Aufl. II. S. 230. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 389. Heckel, Mietsteuer. (Conrad, Hwb. 3 Aufl. VI.) S. 696.
2) Hëckel, a. a. O. S. 696. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 281.

に結論するの故を以て、間接税とする特殊の見解を持つ。加藤氏も同見なるが如し。³⁾

(註三) 此は家屋税の方からいふても同様で、轉嫁關係に依つては家屋税が借屋人たる住居者の負擔となつて、所有者の負擔とならぬこともあり得る。ヘッケルは曰く、住居税及家屋税の例税に於て、轉嫁事情が屋賃の自由なる協定の爲めに事實上の結果を推移せしむることを得る。斯くて或時は借屋人を、他の時は屋主を終局の擔税者と爲すことになるであらう。⁴⁾

(二) 次ぎに所得、財産、收益、交通、及消費税の分類からいへば、此税は明かに(A)消費税である。⁵⁾ 直接消費税又は使用税である。(B) (1) 夫の家屋税の如く家屋の所有者に生ずる有又は無形の收益に課すると異り、其使用者即ち住居者に其使用又は支出の標準に従ふて課するものである(註四)。間々、之につき轉嫁關係を考慮して、住居者又は借屋人の負擔に歸するだけにて消費税であるなどいふ説明をする人もあるが(註五)、斯くいへば家屋税でも借屋人の負擔に歸するだけにては消費税といはなければならなくなつて終う。一體此所得收益交通及消費税の分類を、そんな風に見て行くべきものでなく、其々の税の精神又は趣旨に着眼すれば足るのである。で住居税が住居者を課するものとして出來た以上は、假令其が轉嫁の事實上の結果に於て間々屋主の負擔に歸しても、其を其れだけにては特に收益税であるなどいふに及ばない。住居者の負擔に歸するだけにて消費税といふにも及ばぬ。矢張り元來住居者即ち消費者を税する趣旨のものとして消費税に入れてしまふべきである。之と同様に家屋税の方は家の所有主の收益を税する積りで出來たもの故、收益税に入れる事にすべきである。尤も英國法の如く、名稱からいつても家屋税(詳しくい

3) Heckel, Mietsteuer etc. S. 696. Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 110. Kato, Wohnungs- und Luxussteuern. S. 29.

4) Heckel, Mietsteuer etc. S. 696. Derselbe, Lehrbuch, II. S. 281.

5) Kato, a. a. O. S. 29.

くば住居家屋税 (Inhabited houses tax)⁶⁾ となり、實際一部の住屋につきて所有者を納税義務者と爲し、借主が税を代つて拂つた場合には賠償を求むることさへ認むるもの (註六) にては、住居税と家屋税との混合が存すると見るべきである (註七)。② 或は又住居税又は屋賃税を營業の場處にも及ばしたるときは之を以て直ちに其營業所に關するだけを營業税の追加税⁷⁾ といふ風に見る人もあるが、此は後にもいふ如く本來、純營業所には之を及ぼすべきでなく、半營業半住居所には之に及ぼすも已むを得ぬが、之には自然、純住居よりは輕率を課することゝならうし、然るときは立法者の精神はむしろ其の住居たる分子を見て課して居るといふべきものである。併し其の實際不明であつて、多少營業の分子にも課すると見るべき場合があり得る。此場合には矢張り住居税と營業税との混合ありと見るべきものである (註八)。孰れにせよ住居税其のものは消費税であつて、收益税ではない。③ 或は又、此税につき原則上又は事實上、住居支出が義務者の所得の一定割合と解せらるゝならば、又は其れだけにては、此税が所得税の領域に入込み得るといひ、⁸⁾ 或は此税が實際最も多くの場合に借屋人 (むしろ住居人) の所得を税するの故に、住居消費又は所得税⁹⁾ といふもあるが、其は當らない。元來住居税は屋賃の如きものゝみに依らず、例之、住居の大きさの如く所得の大小と關係の密ならざるものに依ることがあり、屋賃に依るものにては、其も亦、到底此の如く所得の一定割合とはいひ難く、假令大體にて然りといひ得ても、住居税が所得其ものを捕捉せず

6) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283.

7) Heckel, Mietsteuer etc. S. 696. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 281.

8) Heckel, Mietsteuer etc. S. 696. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 281.

9) Quincy-Adams, Gebäude-und Mietsteuer. S. 64.

して、住居支出を見る以上は、之を所得税といふは當らない。住居又は住居支出に現はれたる所得を見るの故に、住居税が所得税也といふならば、大抵の税は其が所得と或關係ありといふ理由を以て凡べて所得税といはなければならなくなる。此の如くに税を分類するならば、最早、所得收益財産交通消費税の分類其ものが無意義になる。で此分類法を維持する以上は、住居税は所得税に非ず、消費税也といふの外はない。

(註四) ヘツケルは住居税は住居者を此目的の爲めに彼より爲されたる消費の標準に従つて課するもので、家屋税の如く家屋の使用により直接又は間接に生ずる所得を課するものでないといふ。ワグナーも略は同様のことをいふ。¹⁰⁾

(註五) アダム・スミスは此税が住居者に歸するだけにては——消費物の或他の種類の上の税と同性質といひ、ヘツケルは或住居の借手が終局の擔税者なるときは、消費税の特徴が現はるといひ、又他の處にて英國の住居税につき此が一方には消費税の性質を有し、他方には或は起るべき轉嫁事情の爲めに収益——税の特徴を示したといふ。¹¹⁾

(註六) 英國の現行、住居税は通例は、租税義務ある建物の住居者又は借屋人より、併し分割賃貸されたる家屋に於ては、所有者より拂はるべきものである。¹²⁾

斯くて分割賃貸家屋にては、所有者が實際の納税義務者(擔税者)であるべきであるが、彼が徵收區域内に住居せず又は一定期間經過後に租税を拂はざる場合には、賃借人が之を支拂はなければならぬ。併し其支出したる税額だけ、屋賃を減縮する權利を有する。¹³⁾

(註七) エーベルとは、英國の屋賃税は一部、家屋收益税也といひ、ワグナーは収益家屋税と住居税との混性を有すといひ、フイスタングも此が混合的性質を有すといふ。¹⁴⁾

(註八) ワグナーは、住居税が營業所等を税する處では、此は本來、營利税時に營業税である。兩種の場處の屢々實際に於て

- 10) Heckel, Mietsteuer etc. S. 696. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 2801-1. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 618.
- 11) Adam Smith, Wealth of Nations. B. V. Ch. II. Pt. II. Art. I. Heckel, Lehrbuch. II. S. 281. 283. Derselbe, Mietsteuer etc. S. 698.
- 12) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283. Wagner, a. a. O. III. S. 257. Vocke, a. a. O. S. 363. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 321.
- 13) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283-4.

混雜し且つ聯絡せる爲めに、住居税は往々にして混合性を有すといふ。⁽¹⁵⁾

第二段 住居税の構造

其一 住居税の課税物件

(一) 住居税の課税物件はいふまでもなく、住居といふものである(註九)。或は住宅といふても良い。住宅といひたりとて、一箇獨立の建物とは異なる。數箇の建物が集まつて一の住宅となることもあるべく、一箇の建物が數箇の住宅に分るゝこともある。後の場合に課税の便宜上、其一建物を一括して課税物件とすることはあるけれども、此は全く便宜上の處置に止まり、原則上には別のものであると見るべきである。故に理論上、課税物件の單位の定まるのは建物の物理上の狀態よりは、むしろ其用法に依るのである。(二) A 建物といふても土地と離れては住居として意味を成さぬから、土地と不可分狀態にある住み得べく又現に住はるゝ場處といふことになる。附屬建物、附屬土地も當然其住居に用ゐらるるだけでは、其課税物件の範圍内に置かるべきである(註一〇)。B 併し住居し得べき家屋にても現に住居されて居らぬものは除外すべく、(註一一)、營業所其他生産に用ゐらるるものも除外すべく(註一二)、其住居用と不可分なるだけでは、特別輕率を適用すべきである(註一三)。其他公益的利用の住居に至ては除外すべきものである(註一四)。

14) Eheberg, a. a. O. S. 389. Wagner, a. a. O. III. S. 257. Fuisting, a. a. O. S. 321.

15) Wagner, a. a. O. II. S. 618-9.

(註九) ラグナーは、嚴格にいへば此には唯だ私住居の税のみが屬するといひ、プアイフアーは此にては各家族自ら住居する場所のみを税すべきものといひ、アイゼンハルトは其正當なる賦課の爲めの注意の一として、此が唯だ家事經濟上の使用に向ける、場所のみを課することを擧ぐ。¹⁶⁾

(註一〇) 例之、英國法にては、家屋の附屬物(附屬建物、園、庭等)をも計算す。¹⁷⁾

(註一一) アダム・スミスは之につき、不住居家屋は税を拂ふべきでない。此が税は全く所有者の負擔となる。而かも其人は彼に便利をも収入をも供せざる物件の爲めに課せらるゝこととなるといふ。之に従ふて英國では不住居中に屬する空屋は免税せらるゝ。¹⁸⁾

(註一二) ミルは、専ら營業の爲めに占有されたる建物及建物部が家屋税を免除さるべしといふことは承認せられたる原則也といひ、ラウは此税にては營業目的に利用されたる場所を除外すべしといひ、ヘツケルも亦た此が固有の住居需要の租税的捕捉に限らるべく、随ふて營業所に及ぼさるべからずといふ。プアイフアー、コツサも同様のことを説く。¹⁹⁾

尤も實例には營業所を併せ課するもの少からず。例之、獨逸のダンチツヒにては凡べての種類の家屋、工場、仕事場、倉庫、家畜小舎の使用に課税し、白耳義のガンにても、家屋、工場、店等の屋賃に課税す。其他、家屋税の例ではあるが、獨逸のザクセンマイニンゲンにては住居と營業用家屋とを區別し、後者に前者の半分だけの率を課し、農業のみに用ゐる、住居されざる家屋を免税とす。²⁰⁾

(註一三) アイゼンハルトは住居が營業用と混合する場合には低き税率を課すべしといひ、匿名政治家は固有の住居場所は屋賃税の定率を拂ひ、營業所又は營業用の室及場所は低き率を賃ふべきものと爲す。例之、英國法にては、同時に營業目的、商工業、宿屋、酒屋、物賃業に用立つ住居には本税の三分二の率を課す。²¹⁾

或は之に關聯して、ロツシヤーは其營業の爲めに過大なる屋賃を拂ふことを證明する者に軽減を許すことを得べしといひ、ホーリユーは其職業が、同所得をもつ人の普通の屋賃よりも一層大なる屋賃を餘儀なくする義務者の爲めに、税率を一定程度にて軽減するを得といふけれども、此が實行は困難なるものであらう。²²⁾

16) Wagner, a. a. O. II. S. 618. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 491. Eisenhart, Kunst der Besteuerung. S. 179.
17) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283.
18) Adam Smith, l. c. Wagner, a. a. O. III. S. 257. Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283.
19) Mill, Principles of P. E. Bk. V. Ch. III. § 6. Rau, a. a. O. S. 231. Heckel, Mietsteuer etc. S. 697. Pfeiffer, a. a. O. S. 491. Cossa, Grundriss d. Fw. S. 118.

(註一四) 例之、英國にては救貧院、貧民學校、類似の營造物、王族の住屋を免する所である⁽²⁸⁾

其二 住居税の課税標準

(一) 住居税の課税標準の最粗なるものは人頭で、此の如き古式のもものが現代の獨逸の一部に存する(註一五)のは洵に奇怪事である。中世の終りに可なり廣く行はれた所の竈又は煙突税⁽²⁴⁾の如きも畢竟するに、住居状態を示す税であるから、一の住居税といへるが、此れ亦た全く粗なるもので、到底非常に不公平たるを免れぬ。次に發達したる門窓税も亦た粗にして不公平なること勿論である。(二)今日の時世に於て行ふとしては到底右の如きものに依ることを得ぬ。恐らく(A)屋賃又は住居の賃賃價格又は住居價值に依るのが最公平であり、又精巧であり、實際にも此が最普通である(註一六)。併し賃賃せられざる住居に至ては、賃賃されたる他のものより類推評定するの外なく(註一七)、又評定法については、一般に若干の斟酌を與え(註一八)、或は特殊の住宅につき特段なる評定法を定め(註一九)、或は又臺帳に登録されたるものを一定年毎に修訂することも行はるゝが(註二〇)、別に斯かる特別斟酌を與えず、特段なる評定法を行はず、又凡べて年々義務者をして屋賃を申告せしめ、之を政府に於て修訂することゝするのが、むしろ時勢の變遷に追隨して公平なる課税を爲すことになる所以である。勿論課税物件が餘り多いときは其は煩に堪えないが、高級住宅のみに課するが如きものなれば其も行ひ得る。或は住居の屋賃に代るに、住居の元本價值を

- 20) Dawson, Municipal life and government in germany. P. 415. Department of commerce and labor. Municipal taxation in European countries. p. 10. Ackermann, Thüringer Gemeindesteuern. S. 51.
 21) Eisenhart, a. a. O. S. 179. Staatsmann a. D., Fw. S. 249. Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283.
 22) Roscher, Fw. 5 Aufl. II. S. 74. Beaulieu, Traité. 5 éd. I. p. 375.
 23) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283.
 24) Pfeiffer, a. a. O. S. 484-5. 25) Rau, a. a. O. S. 231.

標準とすることも出来る(註二二)。併し住居税を一の財産税とせず、一の支出又は消費税とすれば、むしろ屋賃に依るを選擇せしとする。(B)此税の課税標準としては右屋賃に依つて給付能力の適合といふことも大體達せられ、生産及社會政策上の要求にも大體適ふことになるが、尙ほ之と關聯し之に附帶して住居に於ける土地利用の方法を考慮することが社會及生産政策上重要で、土地を出来るだけ節約することが望ましく、其の爲め一住居の爲めに用ゐられたる土地の面積及其用法を標準として或追加課税を爲すことが薦めらるゝ。此點は次の論文にて明かにせられるであらう。

(註一五) 此が獨逸のザウルテンベルヒに行はるゝ。スツットガルトでは、獨立の住居を持つ凡ての人に此が課せられ、室の專用をもつ寄宿人にも課せらる。²⁶⁾

(註一六) 此が國稅として採用さるゝは、英、佛、白、蘭、露である。²⁷⁾

地方稅として行はるゝは英國のエデンバラ、パーミンガム、ハツダースファイルド、²⁸⁾

現在のメクレンブルヒシユウエリシ、ブレーマールハーフェン、フエゲザツク、³⁰⁾ 奧國³¹⁾ 佛國²⁹⁾ 獨逸の於ての伯林、

リエージュの如し。³²⁾ 其他、和蘭の地方稅も同じ。³³⁾ 奧國³¹⁾ 白耳義のアントワープ、カン

(註一七) フォツケは住居税は住居者が實際支拂ふ所の屋賃の度に應じ又は所有者より自ら利用されたる住居の持つ賃賃價格に應じて取るものといひ、アダム・スミスも亦た所有者より住はるゝ家屋は若し之を他人に貸したらんには生じたるべしと推定せらるゝ屋賃に従ふて課せらるべしといひ、ホフマン亦た屋賃契約の存せざる場合には、其存する近隣の類似的住居の例に依つて容易に屋賃を評定すべしといふ。³⁴⁾

尤もベルギウスは之さは多少異なる見をもつ。即ち斯かる場合、再生産の爲めに要せらるべきものに依り、其評價額は元本を示すべく、其利子が其年々の價值を示し、之に依つて其家屋を課税すべしと爲す。バステールも亦た先づ賣買價又は市場

26) Birnbaum, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. S. 231. Dawson, l. c. p. 415.
 27) Heckel, Mietsteuer etc. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283-6. Fuisting, a. a. O. S. 103. 108. 321. Vocke, a. a. O. S. 363. Ebeberg, a. a. O. S. 389.
 28) Department of C. & L., l. c. p. 61. 67. 76.
 29) Department of C. & L., l. c. p. 17.
 30) Heckel, Mietsteuer etc. S. 699. Birnbaum, a. a. O. S. 370. 390. 391.
 31) Heckel, Mietsteuer etc. S. 699. 32) Department of C. & L., l. c. p. 8. 10. 12.

賃貸價格を測定し、之なき場合には、其他にて貸されたる類似の住居に依り、又の彼の家の設備に於ける持主の蓋然的の出費によつて評定すべしといふ。³⁵⁾

(註一八) 例之、佛國巴里にては此税の臺帳屋賃即ち課税標準となる屋賃は、實際のよりも七十二弗三十八セントだけ安くなり、巴里以外では法定屋賃は實際屋賃の五分四とせらる。³⁶⁾

(註一九) 例之、ブレーマーハーフェンにては、官及職宅の屋賃としては、國及帝國官吏の爲めに其人の給料の一割とせらる。³⁷⁾ フエグザツクも同様。

(註二〇) 例之英國ではロンドンの爲めに五年毎に行はる。佛國にても一八三四年以降、屋賃の發展を多少考慮する爲めに各縣の間の配賦を、屋賃價值により五年毎に改定することとなつた。其から家屋税の例ではあるが、ザクセンマイニンゲンにては最近十年間の平均より生ずる屋賃によつて測定し、新賦課は少くとも十五年毎に行はる。³⁸⁾

(註二一) 例之、一九〇七年に立法部に報告したる紐育特別税委員會の薦めたる住居税は、土地及建物の評定價值に基づいた。³⁹⁾

其三 住居税の免税點

一) 住居税が住居支出に課する税である以上は、最貧困級に在る者の爲めに或點以下の住居に免税を行ふのが當然である。理論上も然るべきであるが(註二二)、實例も此を探るが多い(註二三)。尤も之を探るとして、出来れば多少地方事情によりて其免税點の高さを區別すべきである(註二四)。併し事情が全國頗る區々に亘るのに之を精密に斟酌するといふは難い。大都會、中小都會、田舎の三位ならば區別が出来ぬこともないが、其れ以上精密には行ひ難い。(二)而して此免税點には不必要論もある。或は他の消費税の代りに此税を探るならば免税點は入るまいといふもあるが(註二五)

33) Department of C. & L., l. c. p. 56.

34) Vocke, a. a. O. S. 363. A-Smith, l. c. Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. S. 238.

35) Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 297. Bastable, Public finance. 3ed. p. 448-9.

36) Department of C. & L., l. c. p. 17. 37) Birnbaum, a. a. O. S. 390. 391.

38) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 284. 285. Ackermann, a. a. O. S. -2.

39) Marsh, Taxation of land values in American cities. p. 58-9.

特に國の場合には他の消費税を止めることが出来難いのみならず、地方の場合の如く他の消費税のないときにも、尙且つ最下層の貧民だけは免税すべきものであるといはなければならぬ。或は免税點を定むるときは、其以下の小家屋の需要が増加し、随ふて其屋賃を高めて、貧民を免税せんとして却つて齊しく課税したのと同結果になる(註二六)ともいふが、其とても果して其と同結果になるやは之を必することが出来ず、又其結果如何を問はず、一定以下の貧民は免税することが原則上至當であるといはなければならぬ。尤も此免税點不要の者に基いて、此を設けない實例もある(註二七)。

(註二二) ヘッケル、ラウ、コッサ、等一定最小住居の免税を薦め、一九〇七年に立法部に報告したる紐育特別税委員會のすすめたる住居税にては、むしろ唯小所得者に課せざるこゝなるが如き十分高き免税を薦めた。ブアイファアは貧民に於ける健康及衛生上の理由で、人の生存に必要な支出は免税すべしといふことを要求する公正理由とより之を要求した。尙ほアイゼンハルトは單に住居の下級の者は宥恕すべしといひ、エーベルヒは一定以下の屋賃の住居は免税せられ、又は小額を課はなければならぬといふ。⁴⁰⁾

(註二三) 例之、英國の住居税は年收二十磅以下の凡ての住居、労働者住屋にして其中が分割せられ、労働者が事實上住居する場處を有し各住居が二十磅以下の屋賃を有つ場合を免す。⁴¹⁾ 獨逸のメクレンブルヒシユウエリンにては免税點は地方により色々規定せらる。五十馬克と百二十馬克との間を動搖す。尤も二三の處は免税點を止めた。ダンチツヒにては二十五磅を免税點とす。⁴²⁾ 白耳義のガンにては三十八弗六十セントを免税點とす。⁴³⁾

40) Heckel, Mietsteuer etc. S. 697. Rau, a. a. O. S. 231. Cossa, a. a. O. S. 178. Marsh, l. c. p. 59. Pfeiffer, a. a. O. S. 490. Eisenhart, a. a. O. S. 179. Ebeberg, a. a. O. S. 526.

41) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283. Bastable, l. c. p. 444. Wagner, a. a. O. III. S. 257.

42) Heckel, Mietsteuer etc. 609.

43) Birnbaum, a. a. O. S. 370. Dawson, l. c. p. 415.

44) Department of C. & L., l. c. p. 10.

(註四) ヘツケルは最小住居税は地方的事情により考慮すべきものといふ。⁽⁴⁵⁾

(註五) ポーリユーは曰く、人は一定小額の免税を、此が小納税義務者の爲めに、彼等が間接税につき受くる過重負擔に對する賠償として辯護するも、此税は之を定めて徴收することの最容易なるものゝ一なれば、全く免税することを行はずしてむしろ之をして最重く最窮乏なる間接税の廢止を許すを得る道具たらしむるを選むべし。⁽⁴⁶⁾

(註六) キンシーアダムスは曰く、一定小屋賃免税の結果は、其以下の住居階級の方への需要が頗る上り、此増加する需要と共に、斯かる住居の屋賃が、貧民が其以前の屋賃并に之に課せられたる租税を拂ひたるを恐らくは同丈け、其住居の爲めに拂はざるべからざる程の高さに進むことである。此故に小屋賃免税は國家にも借屋人にも利にならないで、唯だ貸主を利することとなる。⁽⁴⁷⁾

(註七) 例之、ヴェルテンベルヒの地方税の如し。此は所得税の最小活資の免税の缺陷を一部充たすべき任務をもつが、其が正當かは疑はし。何となれば之に依つて最小活資免税の考及目的が一部破るから。⁽⁴⁸⁾

其四 住居税の税率

(一) 住居税の税率は住居の屋賃(又は家屋價值)に對しては累進的とするのが至當であり(註八)、實例にも此が少くない(註九)。其は大體、屋賃の大いほど、給付能力が絶對的のみならず相對的にも大いからである。但し此關係は精密なものでないから、餘り烈しき累進とするも考物であり(註三〇)、或は此屋賃に於ける相當な累進を緩和するに、別に土地の面積及利用法に對する比例税の附加を以てするも可であらう。尙ほ此税率につき地方事情の斟酌(註三一)、家族員の數(註三二)なども出来るだけ考慮すべきである。尤も高級のになれば家族員の數は格別考慮しなければならぬ

45) Heckel, Mietsteuer etc. S. 697.

46) Beaulieu, l. c. p. 377.

47) Quincy-Adams, a. a. O. S. 68.

48) Birnbaum, a. a. O. S. 231.

といふ程のものではない。(二)斯の如く此税の税率は屋賃には累進とすべきであるが、實例にては其に比例なるもある(註三三)。又人頭税的なるもある(註三四)。或は此税が配賦税となることもある(註三五)、此場合には勿論税率は豫め一定しない。

(註三八) プライファード、コッサ、コンラード、エーベルヒ、グラーフ、加藤氏等、此税に於ける累進を要求す。紐育特別税委員会(一九〇七年の)之をす(註49)。

(註三九) 露國のは累進にして、最低屋賃の六十分一より最高十分一に至る。⁽⁵⁰⁾ 奥國の都市にては百分の五乃至十にしてウイennaにては百分の十五まで課せらる。税率は累進なり⁽⁵¹⁾。嘗て行はれたる獨逸伯林のは正常率を百分六・六七とし累退的となり、六百―三百馬克の屋賃には百分五、三百馬克以下のは百分三であつた。フエゲザックでは、二百五十馬克までの屋賃には百分の四半、二百五十馬克以上のは百分の六を課す。ダンチャツヒでは二十五乃至五十磅の屋賃に百分の二半、五十磅以上の屋賃に百分の三を課す。ブレメンでは十磅以下の屋賃には五磅につき七片四分の一、十乃至十五磅には五磅につき九片半、十五乃至二十磅には五磅につき一志一片四分の一、二十乃至二十五磅には五磅につき一志六片、二十五磅以上には五磅につき二志を課す。⁽⁵²⁾

(註三〇) 之につきガリーニエは此税を累進とすることが許さる。併し階級は少くするが可である。例之、六〇〇法以下の屋賃の税を百分六とすれば、六〇〇―一、二〇〇法のは百分八、一、二〇〇―二、〇〇〇法は百分十、二、〇〇〇以上は百分十二とすべし。此より以上に累進を進むるのには其き理由はない。何となれば屋賃に使用さるゝ所得の割合が其よりしては往にして減退するよりは、増加することが證明さるゝからといふ。ワグナーも此累進率は經驗の十分なる支持點、事實の豫備的なる統計上の調査なく、可なり恣意的に定められたといふ。⁽⁵³⁾

(註三一) ヘツケルは此が税率の高さは地方事情に適應すべきものといふ。コッサは之を人口標準による分級により斟酌すべしといひ、フォルクスマンは田舎を排除して、其他を第一部五萬以上の人口の市、第二部五萬以下の人口の市とし、第二部

49) Pfeiffer, a. a. O. S. 489. 491. Cossa, a. a. O. S. 118. Conrad, a. a. O. S. 110. Eheberg, a. a. O. S. 526. Graf, Das Problem der Luxussteuern. S. 175. Marsh, l. c. p. 58. Kato, a. a. O. S. 38.

50) Keussler, Die Staatswohnungssteuer in Russland. Finanz Archiv. XI. S. 856.

51) Heckel, Mietsteuer etc. S. 699.

52) Heckel, Mietsteuer etc. S. 699. Birnbaum, a. a. O. S. 391. Dawson, l. c. p. 415-6.

53) Beaulieu, l. c. 378. Wagner, a. a. O. III. S. 454.

には第一部よりも多少低き税率を提案し、グラウフも亦獨逸帝國税として奢侈的住居税を採るとすれば、種々の國及地方に於ける住居價格の非常に大なる差異を顧慮して、一層多くの分級を爲さなくてはならぬといふ。——實例としては露國では市及重なる地方のみが課せられ、田舎には課せられぬ。五級に分たれ、第一級はペテルスブルグ、モスコウ、第二級は十市、第三級は六十七の市及町、第四級は百四十一の市町、第五級は五百二十二の市町で、此分級につきては住民數、住居の數及價格、市町の行政的重要、商工業の發達等が標準となつた。和蘭にても屋賃税の賦課の爲めに人口に従つて九級に分たる。⁵⁴⁾

(註三三) ヘツケルは其税率は家族員數の平均によつて定め、此を超ゆるものには相當の割引を、其以下には追加税を指定すべしといふ。フォルクスマンの案にては此税を、一住居の住者數の一乃至四、五乃至六、七以上の三級に分ちて課税しやうとした。ボーリユーは例之、獨身者が屋賃の一割二分とすれば、夫婦者には一割、そして親と同棲する未成年の小供一人につき一分つゝを下ることゝすべしといふ。而して佛國にては一八九〇年來、七人の生存する(合法的又は認知したる)小供を有する父母は此税を免除せらる。⁵⁵⁾

(註三四) 例之、獨のメクレンブルヒ、シウウエリンの地方税にては屋賃に對する百分率により課税し、和蘭にては屋賃の百分五、白耳義のガンにては屋賃の百分三を課す。英國も久しく比例であつたが、一八九〇年に改正せられ累進になつた。即ち二十乃至四十磅の住居は三片、四十乃至六十磅のは六片、六十磅以上のは九片そして營業用のは二、四六片とす。⁵⁶⁾

(註三五) 例之、ザニルテンベルヒの地方住居税では、一年の税額一人の男子につき二馬克、一人の獨立せる婦人につき一馬克つゝとす。⁵⁷⁾

(註三五) 例之、佛國では此税は配賦税である。で國家の之が全割當額及各縣の割當額が年々財政法律にて確定せらるゝ。右終の割當額が其配賦官廳によつて郡及市町村に配當せられ、終局市町村配當額が各箇の義務者に課せられることになる。⁵⁸⁾

其五 住居税の租税主體

54) Heckel, Mietsteuer etc. 697. Graf, a. a. O. S. 179. 180. Department of Commerce and Labor, l. c. p. 56. Cossa, a. a. O. S. 118.
 55) Heckel, Mietsteuer etc. 697. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 285. Graf, a. a. O. S. 178. Beaulieu, l. c. p. 376.
 56) Department of Commerce and Labor l. c. p. 10. Bastable, l. c. p. 444. Birnbaum, a. a. O. S. 370. Eheberg, a. a. O. S. 389.
 57) Birnbaum, a. a. O. S. 231. Dawson, l. c. p. 415.
 58) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe. Lehrbuch. II. S. 284.

(一) 住居税は住居者を租税主體又は納税義務者とし、建物の所有者を主體とせぬ。又すべきものでもない(註三六)。家屋税と異なる所である。(二) 便宜上又は制度の精神上、住居者でなくて所有者を義務者とすることもあるが(註三七)、其は住居税の固有なる分子ではない。

(註三六) エーベルヒ、フオツケは住居税は住居者の税也といふ。ワグナーは家の所有者(彼が住居享樂を有つの故に及其範圍にて)及借屋人を同方法にて課税すを爲す。——實例にても佛國では此が屋賃支拂人に課せられ、英國パーミンガムの地方税(レート)は家屋、建物又は其一部の占有者に依つて拂はれ、所有者に依つて拂はるゝのでない。ハツダースフイールドのホローレートは凡べて不動産につき其占有者に課税し、倫敦のセネラルレートも不動産に課せられ、借人が通例レートを拂ひ、又は其大部分を拂ふ。エマンバラの市税は財産の所有者が年價値の $\frac{1}{3}$ と $\frac{1}{3}$ に分一につき課せられ、借人が $\frac{1}{3}$ と $\frac{1}{3}$ に分二につき課せらるゝ。土地及建物が十九弗四十六セント(半)又は其以下の賃料にて貸さるゝときは、所有者が占有者に代つて課せられ、一年より短き期間、貸さるゝときも所有者に義務あり。⁵⁹⁾

(註三七) 前掲註六參照

其六 住居税の課税權者

(一) 之を實例に徴するに、或は之を地方税としてのみ行ふもある。例之獨逸墾土利の如し(註三八)。或は國税として行ふがある。例之露國の如し(註三九)。更に或は國及地方税として行ふがある。英佛、白、蘭は即ち是れである(註四〇)。(二) 進んで理論上より稽ふるのに、此税が給付能力に適合せぬからといふて國税としても地方税としても排斥する人もあるが(註四一)。其は餘りに極端で、此

59) Eheberg, a. a. O. S. 389. Vocke, a. a. O. S. 363. Wagner, a. a. O. II. S. 618. Department of Commerce and Labor, l. c. p. 17. 61. 67. 72. 81.

税も或度にては給付能力に適合するものと認められるから別とし、或は之を特に地方税に適用するも、國税に適用せざし(註四二)。或は之が都市特に大都市には適用するも、田舎には適用せざといふがある(註四三)。而して其の國税に適用せざするのは、此税の課税標準として通例用ゐらるゝ屋賃が、地方に依つて非常に相違のあるのと、又⁶⁰⁾一には都市にては借屋が多く行はれ、隨ふて屋賃が課税標準として適當であるが、田舎にては此が不適當で隨つて他の標準を探ることとなり、地方により異なる標準を探らざるを得ざる不便あるに由る。併し借屋の多く行はれず、屋賃の現實なるものの乏しき處でも、其土地建物の價格より推定するを得るし、地方により屋賃の相違の大なることより生ずる不公平は、課税標準にて屋賃以外に家屋及附屬地の面積性質等を加味することに依つて緩和されやうし、敢て國税として、全國に行ふも妨げない。其れから此を都市特に大都市に限らうといふ説も畢竟するに、屋賃の標準を見出すの便利より割出されたのであるが、此が田舎にても評定し得ること右にいふ如くである、とすれば、何にも大都市にのみ限るに及ばぬ、特に之を國税として行ふに於て一部の都市のみに行ふときは、脱税を誘ひ、不公平を生ずることにもなる(註四四)。探ることを得ない。

(註三八) 獨逸では地方税として行はれて居る。特に此が嘗ては廣く普國に行はれ、伯林にもあり、フランクフルトアンマイ
ン、ハルレ、ダンチツヒ、エムデン、オッテンゼン、テンニンゲ其他諸多の處に行はれた。然るに一八九三年七月十四日

の地方税法で、此屋賃税の新採用を禁じ、既存のは右地方税法の原則と一致するやにつき吟味し、大蔵内務兩大臣より新に認可することゝなつた。此認可なしには一八九八年四月一日以降廢止さるゝこととなり、多くの都市特に柏林は之を止め、市にて之を採るはダンチツと位となつた。其他今日普國外にて、ヴェルテンベルヒ、メクレンブルヒシユウエリン、プレーマーハーフェン、フエゲザツクの地方税として行はる。⁶²⁾ 奥國にては此が地方税として行はる。⁶³⁾

(註三九) 露國には國税として存す。⁶³⁾

(註四〇) 英國には國税としても地方税としても諸市に之あり。⁶⁴⁾ 佛國には國税としての動産税が其に當り、地方にては之に附加税を課する所である。⁶⁵⁾ 自耳義には國税として之あるの外、地方税としてアントワープ、ガン、リエージュ等にあり。⁶⁶⁾ 和蘭にも國税の屋賃税があつて、州及市は之に一定の百分率を賦課す。⁶⁷⁾

(註四一) フォツケは此税は國税としてと同様に地方税としても徴むべきものでない。其不公平及間に合せ物といふ缺點が愈々多く感ぜられるといふ。⁶⁸⁾

(註四二) ホフマン、ブアイファア、コンラード、ヘツケル等、此が地方税に適するも國税に適せずと爲す。ヘツケル及エーセルヒは屋賃税の缺點が地方税の場合には少しといふ。⁶⁹⁾

(註四三) ヘツケルは此税が本來唯だ都市地方團體のみに適當し、田舎村落團體には適當せずとす。フカルクスマンは其稅案に於て田舎を排除し専ら大中小市に課せんとしピリンスキは住居奢侈税を唯大なる隨ふて富める市に限らうとした。⁷⁰⁾

(註四四) グラーフは右の説を評して曰く、此税を此等の市に限ることに依つて、富者の田舎に於ける別荘（確かに奢侈的なる）を免稅することになるであらうと。⁷¹⁾

其七 住居税と他税との結合

住居税に時代遅れの人税を結合する佛國の税法は採るべきでないとするも、此に或簡單なる着

- 61) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698-9. Dawson, l. c. p. 415-6. Birnbaum, a. a. O. S. 231. 370. 390. 391. Fuisting, a. a. O. S. 108. Vocke, a. a. O. S. 364. Eheberg, a. a. O. S. 389. Quincy-Adams, a. a. O. S. 64.
62) Heckel, Mietsteuer etc. S. 699. Eheberg, a. a. O. S. 389. Quincy Adams, a. a. O. S. 64.
63) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe Lehrbuch. II. S. 285. Eheberg, a. a. O. S. 389.

修税、例之、馬車、僕婢税の如きを結合する案(註四五)は奢侈的使用物に對する重課を行ふに外ならぬから、面白き仕組の如くにも考えらるゝが、併し其場合には自ら一箇の馬車につき本税の幾割つゝかを増すといふことにならうが、然るときは一の混雜を來たし、又不公平を來たすことになる。探るべきではない。むしろ住居税と並行して別に探るべきである。

(註四五) 此は一七九一年の佛國の憲法議會の採つたもので、例之、義務者が馬又は車をもつときは一割を増し、男僕一人につき五分を増すといふが如くするのである。其政に同一價値の馬一匹にても、住居屋賃の大小に依つて租税負擔につき非常なる差異を生ずることになる。

其八 住居税收額の使途

住居税の收額の使途につきては、由來之を特殊の目的に充てやうといふ考があり又之を行ふた例もある(註四六)が、そして其特殊使途の定めやうに依つては、此税との間に密なる關係もあつて好都合の如くであるが、併し本來此の如き目的税を定めることが、統一を要とする財政の趣旨に合はぬ。矢張りすべて他の税と同様に一旦中央に其收額を納めて然る上にて適當に分配し支出して可然きものである。

(註四六) 例之、ロツシアは、屋賃税收入を以て市を美麗にする方に使ひ、隨ふて其が屋賃を上ぐるこゝなるときは、其驕旋が際限なく廻はさるゝこととなるといひ、ヘツケルは此住居税收入は唯だ行政の一般的目的即ち寺院學校、慈善事業、公益設備、保安警察及公債の爲めの費用のみに充つべきものといふ。そして奥國の都市では往々にして此が全部又は一部目

- 64) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 283. Department of commerce and Labor, l. c. p. 61. 67. 72, 76. 81.
65) Heckel, Mietsteuer etc. S. 698. Derselbe, Lehrbuch II. S. 284. Eheberg, a. a. O. S. 389. Department of Commerce and Labor, l. c. p. 17.
66) Eheberg, a. a. O. S. 389. Department of C. & L., l. c. p. 8-12.
67) Eheberg, a. a. O. S. 389. Department of C. & L., p. 56.
68) Vocke, a. a. O. S. 364.

的税となつて居る。其收入は救貧、運河、學校、宿營、公共燈火等の爲めに使用することゝなつて居る。⁷⁴⁾

結 論

以上要之、住居税は人の住居に課税するものであり、一の直接税で、そして消費税である。住居者に對して、住居用に供せられたる場所につき、其賃貸價格及面積并に性質に應じて、若干の免稅點を定めたる上、出來るだけ累進的に課税すべきものである。國税としても地方税としても課し得るが、其收額の使途は特定せぬが良し。又他税と結合して構成せぬが良しと考へらるる。

- 69) Hoffmann, a. a. O. S. 237. Pfeiffer, a. a. O. S. 488. 491. Conrad, a. a. O. S. 111. Heckel, Mietsteuer etc. S. 697. Derselbe Lehrbuch. II. S. 286. Eheberg, a. a. O. S. 389.
70) Heckel, Mietsteuer etc. S. 697. Derselbe, Lehrbuch. II. S. 282. Graf, a. a. O. S. 173. 179.
71) Graf, a. a. O. S. 173. 72) Beaulieu, l. c. p. 377.
73) Beaulieu, l. c. p. 377.
74) Roscher, a. a. O. S. 460. Heckel, Mietsteuer etc. S. 697. 699.